

F: ZULLO

Corte di Giustizia UE, ordinanza 18 marzo 2024, C/2024/3580, causa C-37/23, Giocevi – Pres. e Rel. Piçarra

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA) – Rinvio pregiudiziale – artt. 2, 206 e 273 della direttiva 2006/112/CE — Principio di neutralità fiscale – Riduzione dell'importo dell'IVA dovuto dai soggetti passivi colpiti dal sisma avvenuto il 6 aprile 2009 nella regione Abruzzo

Gli articoli 2, 206 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede, a favore dei soggetti passivi colpiti dal terremoto che ha interessato la regione Abruzzo, una riduzione del 60% dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto normalmente dovuto da tali soggetti passivi nel corso del periodo compreso tra aprile 2009 e dicembre 2010.

ORDINANZA

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dei principi enunciati nella sentenza del 17 luglio 2008, Commissione/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412) e nell'ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), relativi al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Agenzia delle Entrate (Italia) e PR, notaio, in merito alla sua istanza di rimborso del 60% dell'IVA versata nel periodo compreso tra il mese di aprile 2009 e il mese di dicembre 2010.

CONTESTO NORMATIVO

DIRITTO DELL'UNIONE

3 Il considerando 45 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, in prosieguo: la «direttiva IVA») è formulato nel modo seguente:

«Gli obblighi dei soggetti passivi dovrebbero essere, per quanto possibile, armonizzati in modo da assicurare le garanzie necessarie a una riscossione equivalente dell'[IVA] in tutti gli Stati membri».

4 L'articolo 2 di tale direttiva così dispone:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...).

5 L'articolo 206 di detta direttiva prevede quanto segue:

«Ogni soggetto passivo che è debitore dell'[IVA] deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista all'articolo 250. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori».

6 Ai sensi dell'articolo 273 della medesima direttiva:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

(...).

DIRITTO ITALIANO

Il decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78

7 L'articolo 39 del decreto-legge del 31 maggio 2010, n. 78 – Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica (supplemento ordinario alla GURI n. 125 del 31 maggio 2010), convertito, con modificazioni, nella legge del 30 luglio 2010, n. 122 (supplemento ordinario alla GURI n. 176 del 30 luglio 2010), dispone, al comma 1, che, nei confronti delle persone fisiche titolari di redditi da impresa o redditi da lavoro autonomo e per i soggetti diversi dalle persone fisiche con volume d'affari non superiore a EUR 200000, il termine di scadenza della sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari è prorogato al 20 dicembre 2010 e che non si fa luogo al rimborso di quanto già versato. L'articolo 39, comma 3, prevede che, per tutti questi soggetti, il termine di scadenza della sospensione relativa ai contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali è prorogato al 15 dicembre 2010 e che non si fa luogo a rimborso di quanto già versato. Tali misure non si applicano alle ritenute prelevate su redditi diversi da quelli di impresa o da lavoro autonomo e ai relativi versamenti.

Legge n. 183/2011

8 L'articolo 33, comma 28 della legge del 12 novembre 2011, n. 183 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2012) (supplemento ordinario alla GURI n. 265 del 14 novembre 2011), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge n. 183/2011») prevede che, per consentire il rientro dall'emergenza derivante dal sisma che ha colpito il territorio abruzzese il 6 aprile 2009, la ripresa della riscossione di cui all'articolo 39, del decreto-legge del 31 maggio

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE
FASCICOLO 1/2025 - VOL. XCVIII

F: ZULLO

2010, n. 78, avviene, senza applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori, mediante il pagamento in 120 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di gennaio 2012 e che l'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo oggetto delle sospensioni, al netto dei versamenti già eseguiti, è ridotto al 40%.

PROCEDIMENTO PRINCIPALE E QUESTIONE PREGIUDIZIALE

9 PR, notaio, ha chiesto il rimborso di una somma pari a EUR 102088 per l'IVA versata nel periodo compreso tra i mesi di aprile 2009 e dicembre 2010, sulla base dell'articolo 33, comma 28, della legge n. 183/2011, che prevede una riduzione del 60% dell'importo delle imposte di cui era stato sospeso il versamento a seguito del terremoto verificatosi in Abruzzo il 6 aprile 2009.

10 L'amministrazione finanziaria ha respinto tale istanza, in ragione del fatto che la disposizione invocata escludeva il rimborso degli importi dell'IVA già versati.

11 PR ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di L'Aquila (Italia), che l'ha rigettato.

12 PR ha interposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (Italia), deducendo che la situazione dei soggetti passivi che non avevano ancora versato l'IVA e che potevano quindi fruire della riduzione del pagamento da effettuare era identica a quella dei soggetti passivi che, avendo effettuato tali pagamenti, avrebbero dovuto poter chiedere il rimborso delle somme versate in eccedenza.

13 L'amministrazione finanziaria, dal canto suo, ha chiesto la sospensione della causa in attesa della decisione finale della Commissione europea in esito al procedimento di indagine formale sugli aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 108 TFUE, avviato con decisione del 17 ottobre 2012, Aiuti di Stato n. SA.33083 (2012/C) (ex 2012/NN) & SA.35083 (2012/C) (ex 2012/NN) – Agevolazioni fiscali e contributive connesse a calamità naturali e agevolazioni fiscali e contributive connesse al terremoto del 2009 in Abruzzo (concernenti tutti i settori esclusa l'agricoltura) (GU 2012, C 381, pag. 32).

14 Con sentenza del 6 marzo 2014, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo ha accolto il ricorso e dichiarato illegittimo il diniego di rimborso dell'IVA nei confronti di PR.

15 L'amministrazione finanziaria ha proposto ricorso avverso tale sentenza dinanzi alla Corte suprema di cassazione (Italia), giudice del rinvio. A sostegno del suo ricorso, l'amministrazione finanziaria deduce, in particolare, una violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE e dell'articolo 11, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo [108 TFUE] (GU 1999, L 83, pag. 1).

16 A tal riguardo, occorre rilevare che la Commissione, con la sua decisione (UE) 2016/195, del 14 agosto 2015, riguardante le misure SA.33083 (12/C) (ex 12/NN) cui [la Repubblica italiana] ha dato

esecuzione e relativa ad agevolazioni fiscali e contributive connesse a calamità naturali (concernenti tutti i settori esclusa l'agricoltura) e SA.35083 (12/C) (ex 12/NN) cui [la Repubblica italiana] ha dato esecuzione e relativa ad agevolazioni fiscali e contributive connesse al terremoto del 2009 in Abruzzo (concernenti tutti i settori esclusa l'agricoltura) (GU 2016, L 43, pag. 1), adottata in esito al procedimento menzionato al punto 13 della presente ordinanza, ha ritenuto incompatibili con il mercato interno le misure in questione, in particolare di quelle adottate sulla base dell'articolo 33, comma 28, della legge n. 183/2011.

17 Il giudice del rinvio ritiene di essere tenuto, conformemente al principio di effettività del diritto dell'Unione, a constatare l'incompatibilità con tale diritto delle misure con le quali la Repubblica italiana ha rinunciato ad applicare e/o a riscuotere importi dovuti a titolo di IVA, indipendentemente dagli specifici motivi dedotti dalle parti nella causa di cui è investito.

18 Tale giudice rileva che non esiste una giurisprudenza specifica sull'applicazione dell'articolo 33, comma 28, della legge n. 183/2011 e si chiede in che misura siano trasponibili alla causa di cui è investito i principi enunciati nell'ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), relativamente al vantaggio previsto dall'articolo 9, comma 17, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Finanziaria 2003) (supplemento ordinario alla GURI n. 305 del 31 dicembre 2002) (in prosieguo: la «legge n. 289/2002»).

19 Detto giudice ricorda che, in tale ordinanza, la Corte si è basata sulla sentenza del 17 luglio 2008, Commissione/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), che riguardava gli articoli 8 e 9 della legge n. 289/2002, per dichiarare che le misure allora in questione avevano avuto l'effetto non di sgravare i soggetti passivi dell'onere fiscale rappresentato dall'IVA, bensì di consentire ad alcuni di essi di conservare o incamerare somme pagate dal consumatore finale e dovute all'amministrazione finanziaria, in violazione del principio di neutralità fiscale.

20 Il giudice del rinvio sottolinea che il vantaggio tratto dalla riduzione dell'importo dell'IVA, fondato sull'articolo 33, comma 28, della legge n. 183/2011, produce gli stessi effetti censurati dalla Corte nelle decisioni citate ai punti 18 e 19 della presente ordinanza. Pur dubitando della loro pertinenza, tale giudice menziona, tuttavia, talune differenze fatte valere da PR tra la normativa italiana oggetto delle suddette decisioni e quella di cui trattasi dinanzi ad esso. In primo luogo, infatti, contrariamente alla legge n. 289/2002, la legge n. 183/2011 non impedirebbe all'amministrazione finanziaria di procedere ad accertamenti, in secondo luogo, l'importo della riduzione dell'IVA sarebbe inferiore nella legge n. 183/2011 e, in terzo luogo, l'ambito di applicazione territoriale di quest'ultima legge sarebbe più limitato.

21 Alla luce di tali considerazioni, la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE
FASCICOLO 1/2025 - VOL. XCVIII

F: ZULLO

«Se i principi dichiarati nell'ordinanza [della Corte del 15 luglio 2015,] Agenzia delle Entrate/Nuova Invincibile srl, inC-82/14, EU:C:2015:510, nonché nella sentenza 17 luglio 2008, Commissione/Italia, in C-132/06, EU:C:2008:412, ostino ad una disposizione normativa, quale quella risultante dall'articolo 33, comma 28, della legge [n. 183/2011], che consente ai contribuenti di ottenere il rimborso, nella misura del 60%, di quanto versato a titolo di Iva nel periodo tra aprile 2009 e dicembre 2010 in relazione al terremoto che ha interessato il territorio abruzzese il 6 aprile 2009».

SULLA QUESTIONE PREGIUDIZIALE

22 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 2, 206 e 273 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede, a favore dei soggetti passivi colpiti dal terremoto che ha interessato la regione Abruzzo, una riduzione del 60% dell'importo dell'IVA normalmente dovuto da tali soggetti passivi nel corso del periodo compreso tra aprile 2009 e dicembre 2010.

23 Ai sensi dell'articolo 99 del suo regolamento di procedura, la Corte, su proposta del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata quando la risposta a una questione pregiudiziale può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza.

24 Tale disposizione va applicata nella presente causa.

25 Infatti, sebbene le cause che hanno dato luogo alla sentenza del 17 luglio 2008, Commissione/Italia (C-132/06, EU:C:2008:412), e all'ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), non riguardassero l'articolo 33, comma 28, della legge n. 183/2011, i principi affermati da tale giurisprudenza sono trasponibili alle circostanze della presente causa.

26 Dall'ordinanza di rinvio risulta che il diritto nazionale prevede solo una riduzione del 60% dell'importo dell'IVA normalmente dovuto, e non un rimborso dell'IVA già versata, i cui beneficiari sono soggetti passivi ai fini dell'IVA che agiscono in quanto tali ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva IVA.

27 A tal riguardo, risulta, in primo luogo, dagli articoli 2, 206 e 273 della direttiva IVA, letti alla luce del considerando 45 di quest'ultima e dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, che ciascuno Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio (v., in tal senso, sentenza del 17 luglio 2008, Commissione/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punto 37, e ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, punto 22).

28 In secondo luogo, la direttiva IVA deve essere interpretata conformemente al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, in base al quale operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'IVA. Ogni azione degli Stati membri

riguardante la riscossione dell'IVA deve rispettare tale principio (ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, punto 23, e sentenza del 7 aprile 2016, Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

29 In terzo luogo, il sistema delle detrazioni mira a garantire la neutralità dell'IVA, sgravando interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, soggette all'IVA (ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, punto 24; v. sentenza del 7 settembre 2023, Schütte, C-453/22, EU:C:2023:639, punto 19).

30 Nell'ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, punto 25), è stato constatato che l'articolo 9, comma 17, della legge n. 289/2002 – che prevedeva, a favore dei soggetti passivi colpiti dal sisma che aveva interessato le province di Catania, Ragusa e Siracusa (Italia), una riduzione del 90% dell'IVA normalmente dovuta per gli anni dal 1990 al 1992 o un rimborso, in tale proporzione, degli importi già versati a tale titolo – aveva l'effetto non di alleggerire, per quanto riguarda l'IVA, il carico fiscale dei soggetti passivi, bensì di consentire ad alcuni soggetti passivi di conservare o incamerare somme pagate dal consumatore finale e dovute all'amministrazione finanziaria.

31 Poiché tale disposizione, in virtù della riduzione dell'IVA normalmente dovuta che essa prevedeva, consentiva ai soggetti passivi interessati di conservare o di incamerare la maggior parte dell'importo dell'IVA riscossa sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi, mentre altri soggetti passivi nel territorio italiano dovevano versare l'intero importo dell'IVA normalmente dovuta all'amministrazione finanziaria sulla base di tali operazioni, essa comportava una disparità di trattamento contraria al principio di neutralità fiscale (ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, punto 26; v., altresì, in tal senso, sentenza del 17 luglio 2008, Commissione/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punto 44).

32 Nel caso di specie, come risulta dall'ordinanza di rinvio, l'articolo 33, comma 28, della legge n. 183/2011 istituisce lo stesso meccanismo introdotto dalla legge n. 289/2002, vale a dire una significativa riduzione dell'importo dovuto a titolo dell'IVA sospesa a causa di situazioni di emergenza derivanti da calamità naturali.

33 È irrilevante al riguardo la circostanza che la riduzione dell'IVA prevista da tale legge sia inferiore a quella risultante dall'articolo 9, comma 17, della legge n. 289/2002, di cui trattasi nell'ordinanza del 15 luglio 2015, Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510). Seppur minore, infatti, tale riduzione produce gli stessi effetti rilevati dalla Corte ai punti 30 e 31 della presente ordinanza.

34 Tale constatazione non è inficiata dal fatto che, diversamente dall'articolo 33, comma 28, della legge n. 183/2011, la normativa nazionale di cui trattasi in detta ordinanza, a causa del suo carattere

F: ZULLO

automatico, privasse l'amministrazione di qualsiasi possibilità di accertamento delle situazioni imponibili.

35 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 2, 206 e 273 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede, a favore dei soggetti passivi colpiti dal terremoto che ha interessato la regione Abruzzo, una riduzione del 60% dell'importo dell'IVA normalmente dovuto da tali soggetti passivi nel corso del periodo compreso tra aprile 2009 e dicembre 2010.

SULLE SPESE

36 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

Gli articoli 2, 206 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale,

devono essere interpretati nel senso che:

essi ostano a una normativa nazionale che prevede, a favore dei soggetti passivi colpiti dal terremoto che ha interessato la regione Abruzzo (Italia), una riduzione del 60% dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto normalmente dovuto da tali soggetti passivi nel corso del periodo compreso tra aprile 2009 e dicembre 2010.

La riduzione dell'IVA per il terremoto in Abruzzo al vaglio della CGUE (*)

ABSTRACT: La misura agevolativa introdotta dal legislatore italiano in seguito al sisma in Abruzzo, che permetteva agli operatori economici di pagare in misura ridotta l'IVA iscritta a ruolo, è stata inizialmente qualificata dalla Commissione europea quale aiuto di stato vietato ex art. 107 del TFUE. Successivamente, la citata agevolazione è stata altresì oggetto di un'ordinanza della Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale ha giudicato la normativa agevolativa italiana in contrasto con il principio di neutralità del tributo. Con il presente scritto, alla luce della pronuncia della CGUE, si adducono talune riflessioni con riguardo alla possibile

(*) Pubblicazione sottoposta a revisione anonima da parte di un componente del Comitato di valutazione scientifica della rivista.

compatibilità di tale tipologia di misure con l'impianto normativo comunitario.

The relief measure introduced by the Italian legislator following the earthquake in Abruzzo, which allowed economic operators to pay the VAT registered in the tax roll at a reduced rate, was initially classified by the European Commission as prohibited State aid under Article 107 TFEU. Subsequently, the aforementioned tax relief became also the subject of an order of the Court of Justice of the European Union, which found the Italian relief scheme to be inconsistent with the principle of tax neutrality. In light of the CJEU's ruling, this paper offers some reflections on the possible compatibility of such measures with the EU legal framework.

PAROLE CHIAVE: agevolazione fiscale, IVA, neutralità fiscale

KEYWORDS: *tax relief, VAT, tax neutrality*

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Contesto storico-normativo – 3. La decisione della Commissione europea n. 2016/195 – 4. Motivazioni della decisione e riflessioni sul contenuto dell'ordinanza.

1. Premessa

L'ordinanza C/2024/3580 del 18 marzo 2024 trae origine dal rinvio pregiudiziale disposto dalla Corte di cassazione nell'ambito di un giudizio avente quali parti l'Agenzia delle entrate e un notaio.

Nel caso sottoposto alla Suprema Corte il contribuente aveva chiesto il rimborso dell'IVA assolta nel periodo compreso tra aprile 2009 e dicembre 2010, in forza della previsione contenuta all'articolo 33, comma 28, della legge n. 183 del 2011, norma eccezionalmente introdotta in seguito al sisma che ha colpito l'Abruzzo nel 2009.

La Corte di giustizia dell'Unione europea (in seguito, *breviter*, anche "CGUE"), nell'esercizio dei poteri alla stessa attribuiti dall'articolo 267 del TFUE, ha interpretato la normativa comunitaria in materia di IVA (in particolare, gli artt. 2, 206 e 273 della Direttiva 2006/112/CE), stabilendo come la disposizione interna succitata contrasti con la corretta

F: ZULLO

interpretazione dell'impianto normativo unionale, letto alla luce del principio di neutralità fiscale.

Più nel dettaglio, la CGUE, nella menzionata ordinanza, ha statuito che: *«Gli articoli 2, 206 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, devono essere interpretati nel senso che: essi ostano a una normativa nazionale che prevede, a favore dei soggetti passivi colpiti dal terremoto che ha interessato la regione Abruzzo (Italia), una riduzione del 60% dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto normalmente dovuto da tali soggetti passivi nel corso del periodo compreso tra aprile 2009 e dicembre 2010».*

2. Contesto storico-normativo

Successivamente al sisma che ha colpito l'Abruzzo in data 6 aprile 2009, al fine di permettere la ripresa economica del territorio, il legislatore italiano ha introdotto delle misure agevolative per gli operatori economici ivi residenti.

Dapprima, con decreto legge n. 78 del 2010, è stata disposta la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari per i titolari di reddito d'impresa o di reddito di lavoro autonomo e per i soggetti diversi dalle persone fisiche con volume d'affari non superiore a 200.000 euro¹.

Successivamente, con la legge di stabilità 2012 (L. n. 183/2011), è stato previsto che *«la ripresa della riscossione di cui all'articolo 39, commi 3-bis, 3-ter e 3-quater, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, avviene, senza applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori, mediante il pagamento in centoventi rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di gennaio 2012. L'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni, al netto dei versamenti già eseguiti, è ridotto al 40 per cento»*².

L'impianto normativo sopra descritto non rappresenta una novità nell'ordinamento italiano: esso ricalca, seppur con alcune differenze, un meccanismo agevolativo già introdotto dal legislatore in seguito al terremoto che ha interessato alcuni comuni siciliani nel 1990.

In particolare, l'articolo 9, comma 17, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, aveva previsto, in relazione alle zone interessate

¹ Art. 39, d.l. n. 78 del 2010.

² Art. 33, co. 28, L. 183 del 2011.

dal terremoto del 1990, la possibilità per i contribuenti di regolarizzare la propria posizione relativa all’IVA — per gli anni immediatamente successivi alla calamità naturale — mediante pagamento di una somma ridotta.

In ordine alla riduzione disposta in seguito al sisma in Sicilia del 1990, inoltre, si era formato un orientamento della Corte di cassazione³, secondo il quale, onde evitare disparità di trattamento, la riduzione avrebbe dovuto operare non soltanto per chi ancora non avesse versato il tributo, ma anche per coloro che avessero regolarmente assolto l’obbligazione tributaria e che, conseguentemente, sarebbero stati legittimati a richiedere il rimborso⁴.

Tuttavia, la menzionata previsione normativa, in esito al giudizio “Nuova Invincibile”, fu ritenuta dalla Corte di giustizia dell’Unione europea in contrasto con l’impianto normativo europeo e, in particolare, con il principio di neutralità dell’IVA⁵. Ponendo l’attenzione sui principi generali dell’ordinamento italiano, occorre premettere che nella Costituzione non è disciplinato il rapporto tra tributo ed emergenza⁶; ciononostante, è possibile sostenere che gli interventi legislativi sopra descritti non siano altro che la diretta attuazione degli obblighi di solidarietà espressi all’articolo 2 della Costituzione, dal cui contenuto discende che, in caso di evento calamitoso, lo Stato e gli altri enti pubblici devono attuare tutte le misure di aiuto che appaiono, nel caso concreto, necessarie a fronteggiare la situazione di emergenza: esse possono concretizzarsi, oltre che in prestazioni positive di varia natura a favore delle popolazioni e delle aree colpite, anche in agevolazioni fiscali che, in capo ai soggetti interessati dall’evento calamitoso, consentano una riduzione del carico tributario, al fine di favorire una rapida ripresa della vita sociale ed economica⁷.

A tal proposito, la sospensione degli adempimenti fiscali, nonché eventuali provvedimenti di natura “clemenziale”, si presentano quali modelli solidaristici volti a reagire

³ Corte di cassazione, sentenza n. 20641 del 2007.

⁴ In senso contrario, vedasi G. INGRAO, «Eventi sismici» e divieto di rimborso: un barlume di buonsenso su una vicenda grottesca, in *Dialoghi Tributari*, n. 1, 1 gennaio 2012, p. 108, il quale ha ritenuto che l’orientamento espresso dalla Corte di cassazione fosse disancorato dal dato normativo.

⁵ Ordinanza della Corte di giustizia dell’Unione Europea (Sesta Sezione) del 15 luglio 2015: Agenzia delle Entrate contro Nuova Invincibile, causa C-82/14.

⁶ E. DELLA VALLE, *Alcune coordinate dell’emergenza nell’ordinamento tributario*, in *Il fisco*, n. 16, 20 aprile 2020, p. 1513.

⁷ F. FICHERA, *Calamità naturali, principi costituzionali e agevolazioni fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 1 novembre 2014, p. 1214.

F: ZULLO

all'eccezionalità e imprevedibilità⁸ dell'evento catastrofico⁹ e contribuiscono a rendere l'imposizione a carico del contribuente maggiormente conforme alla sua effettiva e attuale capacità contributiva.

D'altronde, quantomeno nei confronti di chi genera reddito di impresa — in ordine alla cui imputazione temporale vige il criterio di competenza — al verificarsi di calamità naturali l'imposizione difficilmente trova riscontro nell'attuale capacità contributiva del soggetto passivo, il quale non soltanto subisce il pregiudizio economico direttamente derivante dall'evento calamitoso, ma è altresì sottoposto a un prelievo fiscale che non corrisponde a quanto dallo stesso effettivamente incassato nel relativo periodo emergenziale¹⁰.

Si potrebbe, pertanto, ritenere che, in un'ottica di giustizia sociale e in forza dei principi fondamentali che permeano l'ordinamento italiano, il legislatore possa legittimamente introdurre delle agevolazioni in presenza di eventi eccezionali che rendono necessario l'adempimento degli obblighi di solidarietà economica e sociale di cui all'articolo 2 della Costituzione.

Sul piano europeo, invece, la solidarietà assume diverse declinazioni e sfaccettature.

Nei trattati europei, infatti, in più occasioni è citata la solidarietà, per lo più quale fonte di obblighi, più o meno stringenti, in capo agli Stati membri. Si tratta di previsioni che, però, secondo alcuni, difficilmente possono essere ricondotte a unità¹¹.

Il primo riferimento alla solidarietà è contenuto all'articolo 2 del Trattato sull'Unione europea. Eppure, a ben vedere, nella menzionata disposizione la solidarietà non viene indicata tra i valori fondanti l'Unione europea, di cui al primo periodo dell'articolo 2; invero, ai sensi del secondo periodo della citata

⁸ Le calamità naturali sono considerate, ai fini fiscali, eventi fortuiti o accidentali, cfr. A. TOMASSINI, *I riflessi fiscali degli accadimenti accidentali*, in *Corriere Tributario*, n. 47, 15 dicembre 2003, p. 3901.

⁹ A. URICCHIO, *Il disastro ambientale di Taranto. Gli interventi finanziari e fiscali per fronteggiare il grave inquinamento*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1 gennaio 2014, p. 44.

¹⁰ In merito alle criticità relative all'applicazione del regime di tassazione "per competenza" durante i periodi di crisi economica derivanti da calamità naturali, vedasi M. VERSIGLIONI, *Le imposte vanno rinviate a quando le imprese avranno flussi per pagarle*, in *Sole 24 Ore*, 18 maggio 2020.

¹¹ G. MORGESE, *Il "faticoso" percorso della solidarietà nell'Unione europea*, in *I post di AISDUE*, Sezione "Atti convegni AISDUE", n. 6, 20 dicembre 2021, p.124.

norma, essa costituisce uno di quei valori comuni agli Stati membri, strumentali ai valori fondanti l'Unione¹².

L'articolo 3, paragrafo 3, del TUE, invece, menziona espressamente la solidarietà tra gli Stati membri, la cui promozione costituisce uno degli obiettivi dell'Unione.

La solidarietà tra gli Stati membri, oltre ad essere prevista in via generale all'articolo 3, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione europea, viene declinata quale fonte di specifici obblighi in capo agli Stati membri in numerose norme dei trattati e, tra le altre¹³:

- l'art. 42, par. 7, co. 1 del TUE in materia di reciproca difesa;
- l'art. 80 del TFUE in materia di asilo, immigrazione e controlli alle frontiere (secondo cui «*le politiche dell'Unione di cui al presente capo e la loro attuazione sono governate dal principio di solidarietà e di equa ripartizione della responsabilità tra gli Stati membri, anche sul piano finanziario*»);
- l'art. 107, par. 2, lett. a), b) e c), e par. 3, lett. a) e b), del TFUE in materia di aiuti di Stato;
- l'art. 122 del TFUE, concernente la clausola di assistenza finanziaria ad uno Stato membro in difficoltà;
- gli artt. 174 e seguenti del TFUE in materia di coesione economica, sociale e territoriale;
- l'art. 194 del TFUE in materia di politica energetica.

Per quanto qui di interesse, il principio di solidarietà, nella normativa comunitaria, è fonte di obblighi per gli Stati membri anche nelle ipotesi di calamità naturali.

Più nel dettaglio, ai sensi dell'articolo 222 del TFUE, gli Stati membri devono agire congiuntamente — in uno spirito di solidarietà — nelle ipotesi in cui uno degli stessi sia oggetto di un attacco terroristico o sia vittima di una calamità naturale (cd. clausola di solidarietà).

Come emerge dall'impianto normativo comunitario, la solidarietà europea sembrerebbe essere, a differenza della solidarietà di cui all'articolo 2 della Costituzione, una solidarietà prettamente "emergenziale", istituzionalizzata dai trattati, volta a promuovere l'assistenza a favore di uno Stato membro al verificarsi degli eventi eccezionali previsti nelle singole norme dei trattati¹⁴.

¹² A. PERRONE, *Emergenza coronavirus e prelievo fiscale, tra diritti "scontati", obbligo contributivo, solidarietà ed Europa: riflessioni a caldo*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 21 aprile 2020, p. 6.

¹³ S. TROILO, *Il principio di solidarietà tra Stato, regioni e Unione europea: uno sguardo alla sua declinazione in Lombardia*, in *Consulta Online*, 30 dicembre 2022, p. 1387.

¹⁴ Il tema è stato oggetto di particolare interesse nel periodo pandemico, durante il quale si è discusso circa l'attuazione del principio di solidarietà in

F: ZULLO

Con particolare riguardo alla materia tributaria, soprattutto in occasione della pandemia da Covid-19, è stata evidenziata la necessità di ricorrere a politiche fiscali comuni e di predeterminare iniziative emergenziali sovranazionali, fondate sulla solidarietà tra gli Stati membri, che siano adeguate a consentire la ripresa economica di quegli Stati maggiormente colpiti dall'evento calamitoso¹⁵.

3. La decisione della Commissione europea n. 2016/195

Premesse le considerazioni di cui al precedente paragrafo, prima di procedere all'analisi della pronuncia giurisdizionale del 18 marzo 2024, occorre attenzionare una vicenda che ha precedentemente interessato la normativa emergenziale abruzzese, in seguito oggetto della suddetta ordinanza.

Pertanto, al fine di meglio comprendere le motivazioni addotte dalla CGUE in merito all'articolo 33, comma 28, della legge n. 183 del 2011, è opportuno preliminarmente osservare come le disposizioni eccezionali sopra descritte sono state oggetto di una decisione della Commissione europea, concernente la compatibilità delle predette norme con i principi sanciti nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e, in particolare, con il divieto di aiuti di stato previsto all'articolo 107 del medesimo trattato.

Infatti, la natura fiscale di una misura non osta ai fini dell'applicazione della disciplina europea in materia di aiuti di stato, in quanto l'articolo 107 si applica agli aiuti "sotto qualsiasi forma", con la doverosa precisazione, però, che il concetto di agevolazione fiscale è più ampio di quello di "aiuto fiscale" e, pertanto, non tutte le agevolazioni fiscali sono aiuti fiscali¹⁶.

Affinché un'agevolazione fiscale possa essere qualificata quale "aiuto di stato" è necessaria la sussistenza di plurime condizioni, non indicate espressamente nel citato articolo 107,

ambito europeo per far fronte alla pandemia da Covid-19, evidenziando la difficoltà di individuare una norma europea che ben si adatterebbe ad una situazione critica comune alla totalità degli Stati membri, cfr. A. PERRONE, *Emergenza coronavirus e prelievo fiscale, tra diritti "scontati", obbligo contributivo, solidarietà ed Europa: riflessioni a caldo*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 21 aprile 2020, p. 6.

¹⁵ F. AMATUCCI, *Le politiche fiscali di contrasto alla crisi economica e sanitaria pandemica in ambito UE ed il rispetto della solidarietà tra stati membri*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2, 1 aprile 2021, p. 409.

¹⁶ A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, in *Problemi attuali di diritto tributario*, CEDAM, 2008, p. 139.

ma individuate dalla Commissione europea¹⁷ e, precisamente che:

- la misura implichi l'uso di risorse statali nella forma di una perdita di gettito fiscale (presenza di risorse statali);
- la misura attribuisca al beneficiario un vantaggio economico derivante dall'abbattimento del carico fiscale effettivo, che si traduce in un vantaggio finanziario in termini di minore imposta dovuta (vantaggio economico);
- la misura favorisca soltanto talune imprese (selettività);
- il destinatario della misura agevolativa svolga un'attività economica¹⁸ e concorra con altre imprese in mercati aperti alla concorrenza (distorsione della concorrenza).

Pertanto, il divieto di aiuti di stato è applicabile anche alle misure fiscali che, prevedendo, ad esempio, una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale con contestuale perdita di gettito statale, favoriscano soltanto talune imprese e, pertanto, incidano sulla concorrenza nel mercato¹⁹.

Premesso quanto sopra in termini generali, la questione in esame sorge da un'indagine effettuata dalla Commissione in ordine a diverse norme che il legislatore italiano ha emanato per far fronte a calamità naturali che hanno colpito il territorio italiano, tra cui anche l'articolo 33, co. 28, della legge n. 183 del 2011 che, come detto, ha previsto la riscossione dell'IVA, nei confronti degli operatori economici abruzzesi, in misura inferiore rispetto all'intero complessivamente dovuto.

Parte della dottrina²⁰, consapevole del pregiudizio economico — e politico — che l'Italia avrebbe subito ove fosse stata costretta, al termine dell'indagine, a provvedere ad un così ingente recupero, ha sottolineato come lo Stato avrebbe comunque potuto interpellare la Commissione europea circa la portata della sua decisione, alla luce dell'obbligo di leale collaborazione,

¹⁷ cfr. tra le altre, Decisione della Commissione europea del 7 febbraio 2007 relativa al regime di aiuti di cui l'Italia ha inteso dare esecuzione mediante la legge della Regione Siciliana n. 21/2003 articoli 14, 15 e 16, C 31/2005).

¹⁸ L'attività economica deve essere intesa in termini euro-comunitari e ricomprende, dunque, qualunque attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato a fronte di una remunerazione per le prestazioni fornite, cfr. L. BIANCHI, *Limiti e condizioni dell'ordine di recupero degli aiuti di Stato per calamità naturali - Il difficile contemperamento tra i principi di effettività e di parità di trattamento nel recupero di aiuti di Stato per calamità naturali*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 1, 1 gennaio 2019, p. 55.

¹⁹ C. BUCCICO, *I benefici fiscali per le aree colpite da calamità naturali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 1 settembre 2013, p. 11095.

²⁰ A. FEDERICO e F. STELLA, *Benefici fiscali a favore delle zone colpite da calamità naturali: l'indagine avviata dalla Commissione*, in *il fisco*, n. 45 parte 1, 3 dicembre 2012, p. 7188.

F: ZULLO

nonché di quanto affermato dalla giurisprudenza unionale in merito alla possibilità di proporre alla Commissione modifiche alla decisione di recupero, facendo valere difficoltà imprevedute e imprevedibili connesse al recupero degli aiuti²¹.

In sede di notifica alla Commissione europea della misura d'aiuto che prevede riduzioni fiscali a seguito del terremoto del 2009 in Abruzzo, lo Stato italiano ha sostenuto che la compatibilità della predetta agevolazione dovesse essere valutata alla luce del disposto dell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del TFUE — che prevede gli «*aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali*» — ovvero secondo quanto previsto dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE — che prevede gli «*aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune [...] regioni economiche*» — considerando che il fine della misura è di compensare l'impatto macroeconomico in termini di riduzione del PIL dovuta al terremoto²².

Infatti, seppur è vero che il divieto di aiuti di Stato, essendo espressione dei principi dell'economia liberista, preclude in via generale allo Stato di intervenire sul mercato, è altrettanto vero che tale divieto è contemperato dalle deroghe contenute nei paragrafi 2 e 3 dell'articolo 107 del TFUE, fondate, invece, sui principi dell'economia sociale di mercato, divenuti sempre più rilevanti nel corso dell'evoluzione del mercato unico²³.

In altri termini, attraverso la disciplina sia degli aiuti di stato vietati che di quelli ammessi, «*l'Unione europea definisce le linee guida delle politiche di sostegno all'interno degli Stati, sulla base di un contemperamento dei principi della libera concorrenza con i valori sociali del mercato*»²⁴.

Nonostante sin dagli anni 90' del secolo scorso il divieto di aiuti fiscali ha definito un percorso di cd. integrazione negativa, finalizzata alla tutela della concorrenza all'interno del mercato e al contrasto alla concorrenza fiscale sleale, in tempi recenti si è assistito anche ad un'attività di integrazione positiva, effettuata attraverso la categoria degli aiuti fiscali ammessi²⁵, i

²¹ Corte di Giustizia dell'Unione europea, Causa n. C-331/09.

²² C. BUCCICO, *I benefici fiscali per le aree colpite da calamità naturali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 1 settembre 2013, p. 11095.

²³ R. MICELI, *La disciplina degli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 30 maggio 2020, p. 3.

²⁴ R. MICELI, *La disciplina degli aiuti di Stato fiscali nell'emergenza Covid-19*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 30 maggio 2020, p. 6.

²⁵ R. MICELI, *La funzione degli aiuti di Stato europei nella fiscalità del XXI secolo*, in *Studi Tributari Europei*, vol.11, 21 settembre 2022.

quali si collocano «*nel terreno proprio della fiscalità funzionale cosiddetta di vantaggio, di sostegno e di sviluppo*»²⁶.

Nei suddetti paragrafi 2 e 3 dell'articolo 107, infatti, sono indicate delle misure espressamente qualificate quali "compatibili con il mercato interno", non subordinate all'obbligo di preventiva notifica alla Commissione europea, ai sensi dell'articolo 50 del Regolamento n. 651/2014, ma sottoposte a un eventuale controllo *ex post* della stessa Commissione.

A ciò necessariamente consegue che non tutte le misure di sostegno alle imprese adottate ai sensi delle previsioni contenute nei due paragrafi succitati, ancorché astrattamente qualificate quali "compatibili con il mercato interno", siano in concreto ritenute compatibili con lo stesso, in quanto rimane saldo in capo alla Commissione il compito sia di circoscrivere la nozione di calamità che di verificare il contenuto della misura, conducendo un giudizio di idoneità, adeguatezza e proporzionalità della medesima rispetto all'obiettivo prefissato²⁷.

Nell'esercizio di tali poteri la Commissione ha emanato la decisione n. 2016/195, con la quale ha concluso che le norme eccezionali interne sono incompatibili con l'impianto normativo unionale, affermando come le agevolazioni si risolvessero in aiuti di stato vietati; l'organo europeo ha, in particolare, espresso alcune perplessità circa l'esatta individuazione dei beneficiari²⁸, evidenziando che, nonostante fenomeni quali terremoti rientrino certamente nella nozione di "calamità naturale", le misure che lo Stato italiano ha posto in essere travalicavano i danni effettivamente subiti dai destinatari delle stesse. Esse, infatti, venivano accordate a tutti gli operatori economici residenti nel territorio colpito dal sisma, senza distinguere coloro che fossero stati effettivamente danneggiati da coloro che, invece, non avevano subito alcun pregiudizio, con la conseguenza che, potenzialmente, anche questi ultimi avrebbero potuto godere dell'agevolazione²⁹.

Occorre considerare che la Commissione europea, nel condurre il giudizio di proporzionalità della misura agevolativa, interpreta il contenuto dei paragrafi 2 e 3 dell'articolo 107 del TFUE in via

²⁶ F. GALLO, *Politiche europee, finanza e fiscalità per le aree danneggiate*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 1 novembre 2013, p. 1215.

²⁷ A. QUATTROCCHI, *Orientamenti della commissione europea in tema di aiuti di stato in favore delle zone colpite da calamità naturali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2, 1 aprile 2016, p. 487.

²⁸ A. MASTROBERTI, *Le proroghe della «Tremonti-bis»*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 44, 22 novembre 2004, p. 33.

²⁹ G. BERARDO e V. DULCAMARE, *Bocciata dall'Unione europea la proroga della «Tremonti-bis»*, in *Corriere Tributario*, n. 43, 15 novembre 2004, p. 3381.

F: ZULLO

restrittiva, atteso che si tratta di eccezioni ad una regola generale secondo cui gli aiuti concessi dagli Stati membri alle imprese sono vietati.

Parte della dottrina ha osservato, proprio in merito agli interventi agevolativi oggetto della decisione della Commissione, che i legislatori nazionali, talvolta, non percepiscono a pieno i vincoli posti dall'articolo 107 TFUE e, invece di adottare degli interventi funzionali al ristoro dei danni (cd. fiscalità compensativa), introducono delle misure distanti dalla logica della legittimità *ipso iure* prevista ai paragrafi 2 e 3 del citato articolo³⁰.

Nell'ordinanza C/2024/3580, in ordine alla riduzione IVA di cui all'articolo 33 succitato, viene dato atto che la Commissione europea ha ritenuto incompatibile con il mercato interno l'intervento legislativo in questione.

4. Motivazioni della decisione e riflessioni sul contenuto dell'ordinanza

L'ordinanza del 18 marzo 2024 si pone in continuità con l'orientamento espresso sia in esito alla causa “Nuova Invincibile” (C-82/14, EU:C:2015:510) che nella sentenza “Commissione v. Italia” (C-132/06, EU:C:2008:412).

La CGUE, dopo aver rilevato che la Commissione avesse già giudicato la misura di cui all'articolo 33 quale incompatibile con il mercato interno, interpreta la normativa europea sull'IVA alla luce del principio di neutralità dell'imposta, concludendo per l'illegittimità delle norme eccezionali interne.

Più nello specifico, la Corte europea, ritenendo opportuno applicare quanto già espresso nelle due precedenti pronunce sopra menzionate, ha sottolineato la necessità che le autorità nazionali procedano al recupero integrale dell'imposta sul valore aggiunto, evidenziando altresì come la riduzione del 60% dell'IVA normalmente dovuta dai contribuenti creasse una ingiustificata distinzione tra i vari operatori economici che, nonostante avessero svolto le stesse prestazioni, godevano di un distinto regime fiscale.

L'ordinanza della Corte di giustizia dell'UE, nonostante si limiti a ribadire principi già precedentemente enunciati, assume comunque carattere di rilevanza. E tale rilevanza ben può essere compresa se si evidenzia come la CGUE abbia confermato il proprio orientamento, nonostante le differenze che contraddistinguono le singole normative la cui legittimità è

³⁰ L. DEL FEDERICO, *Introduzione allo studio della finanza pubblica per le aree colpite da calamità*, in *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, 2020, p. 7.

stata oggetto del vaglio della Corte, dapprima in “Commissione v. Italia”, successivamente in “Nuova Invincibile”.

La principale differenza tra la normativa contenuta al prefato articolo 33 e quella introdotta in seguito al terremoto del 1990 attiene al dato numerico. Si evidenzia, infatti, come nella normativa contenuta all’articolo 9, comma 17, della legge n. 289 del 2002 era prevista la possibilità per il contribuente di definire la propria posizione nei confronti dell’Amministrazione finanziaria versando il 10% dell’importo dell’IVA dovuta, a fronte invece della riduzione al 60% disposta dall’articolo 33 della legge n. 183/2011.

Tale differenza, seppur particolarmente evidente, non è stata ritenuta rilevante dalla Corte, la quale, come detto, ha dato seguito all’orientamento già assunto negli anni precedenti.

Entrando nel merito della questione, occorre osservare che non parrebbe porsi in contrasto con alcuna norma europea la sospensione dei versamenti disposta dall’articolo 39 del decreto legge n. 78 del 2010 — tra l’altro prevista con solo riguardo ai contribuenti con volume d’affari piuttosto modesto — atteso che essa, oltre ad essere giustificata da un evento eccezionale e dall’espressa previsione contenuta all’articolo 206 della Direttiva n. 112 del 2006³¹, non comporta la perdita di alcuna entrata a favore dell’UE, bensì ne determina esclusivamente una posticipazione.

L’articolo 33, comma 28, della legge n. 183 del 2011, invece, nel prevedere una riduzione dell’importo da riprendere a riscossione, determina una minore entrata per l’Unione europea rispetto all’ipotesi in cui la generalità dei contribuenti versasse integralmente l’imposta dovuta³² e, dunque, si potrebbe considerare in contrasto con i principi comunitari, la cui tutela implica la corretta riscossione dei tributi armonizzati³³.

Nonostante ciò, non è possibile concludere nel senso di affermare che l’applicazione della citata norma abbia di fatto comportato un minor introito per le casse dell’UE e, anzi, l’introduzione di una riduzione dell’IVA trova la sua *ratio* proprio nella necessità di recuperare un maggior importo possibile, alla luce soprattutto dei risvolti negativi che hanno

³¹ La seconda parte dell’articolo 206 recita: «*Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori*».

³² o all’ipotesi in cui, nonostante i contribuenti non adempiono integralmente all’obbligazione tributaria, comunque l’Amministrazione riesce a riscuotere la totalità degli importi dovuti.

³³ A. ALBANO, *Incompatibilità comunitaria del condono ed effetti nazionali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 1 giugno 2010, p. 842.

F: ZULLO

subito gli operatori economici operanti nella zona ove si è verificato il sisma.

L'articolo 33 sopra menzionato operava in una fase patologica del rapporto tributario, in cui non era avvenuta l'autoliquidazione e le autorità fiscali si trovavano costrette a riscuotere delle somme di non agevole recupero, anche in virtù dei danni economici indiscutibilmente causati dal sisma.

In sintesi, i contribuenti che beneficiavano della proroga dei versamenti erano tenuti ad adempiere integralmente all'obbligazione tributaria non oltre il 20 dicembre 2010; successivamente, proprio al fine di consentire il conseguimento del maggior gettito possibile, il legislatore ha previsto un incentivo per coloro che ancora non avessero provveduto al pagamento dell'imposta, i quali avrebbero potuto assolvere tardivamente all'obbligazione, beneficiando della menzionata riduzione.

Inoltre, contrariamente a quanto ritenuto dal notaio controricorrente, l'articolo 33 non prevedeva la possibilità di ottenere il rimborso delle somme già versate; ciò è indice della circostanza per cui il legislatore non intendeva introdurre una riduzione indiscriminata dell'IVA, ma ha agito esclusivamente per recuperare le somme ancora non versate dai contribuenti. Ed è proprio quest'ultimo dato ad assumere particolare rilevanza; infatti, ove il legislatore avesse previsto la possibilità di chiedere il rimborso, di fatto avrebbe modificato l'obbligazione tributaria a titolo di IVA, assoggettando la generalità dei contribuenti abruzzesi ad un onere tributario decisamente ridotto e ciò, inevitabilmente, sarebbe stato incompatibile con la precipua finalità comunitaria di riscuotere efficacemente l'imposta.

Alla luce di quanto sopra, parrebbe che il fine perseguito dal legislatore italiano del 2011 sia in linea con quanto statuito dalla Corte — e previsto dalle norme comunitarie — circa la necessità di recupero dell'imposta sul valore aggiunto e che, quindi, quantomeno sotto tale profilo, la normativa comunitaria in materia di IVA non osti alle norme eccezionali interne, ove queste ultime vengano interpretate anche sulla base della *intentio legislatoris*.

Tutt'al più, la normativa italiana potrebbe risultare mal conciliabile con il principio di neutralità del tributo, atteso che di per sé l'IVA non costituisce un costo per l'operatore economico³⁴, il quale, eventualmente, può detrarre l'eccedenza d'imposta pagata sugli acquisti.

³⁴ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale*, UTET, 2016, p. 228.

Quindi, se da un lato si evita, mediante la detrazione, che il contribuente possa soggiacere a un aggravio economico, dall'altro non può neppure essere consentito allo stesso di incamerare parte dell'IVA pagata dai clienti.

In altri termini, a prescindere dalle comunque opportune riflessioni in merito alle finalità e agli effetti della misura agevolativa, ad ogni modo, sulla base di quanto esposto appare contrario al principio di neutralità dell'IVA — ricavabile dall'intero impianto della direttiva della Comunità europea n. 112 del 2006 — l'articolo 33, comma 28, della legge del 12 novembre 2011, n. 183: mediante l'emanazione del menzionato articolo, infatti, il legislatore ha introdotto un meccanismo che mal si concilia con la natura dell'IVA che, di per sé, è un tributo che non comporta un aggravio per l'operatore economico e che, pertanto, è da definirsi "neutro", determinando uno snaturamento del suo meccanismo di funzionamento³⁵.

Concluso l'esame delle motivazioni addotte dalla Corte e avendo addotto brevi considerazioni al riguardo, è necessario rilevare che, ad ogni modo, l'orientamento della Corte di giustizia dell'Unione europea in merito alle scelte legislative orientate alla riduzione dell'IVA — nonché l'indirizzo d'azione intrapreso dalla Commissione europea in materia di aiuti di stato — appare decisamente consolidato, ancorché tali riduzioni operino nella fase patologica della riscossione, tanto da indurre la stessa Corte, nell'ordinanza del 18 marzo 2024, ad applicare l'articolo 99 del suo regolamento di procedura³⁶.

In virtù di ciò, sembra improbabile che il legislatore italiano possa in futuro, nelle ipotesi di calamità naturali, riproporre l'incentivo della riduzione per favorire lo spontaneo versamento dell'IVA, il quale era stato per ultimo introdotto in un momento storico nel quale ancora non era intervenuta la pronuncia "Nuova Invincibile" che, di fatto, ha consolidato quanto già espresso in sede giurisdizionale nella sentenza "Commissione v. Italia" del 2008.

FRANCESCO ZULLO

³⁵ A. PURPURA, *Iva e calamità naturali: la normativa italiana non è compatibile con il diritto europeo*, in *Tax News - Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 29 ottobre 2024.

³⁶ L'articolo 99 recita: «Quando una questione pregiudiziale è identica a una questione sulla quale la Corte ha già statuito, quando la risposta a tale questione può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza o quando la risposta alla questione pregiudiziale non dà adito a nessun ragionevole dubbio, la Corte, su proposta del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata».